

Asimismo expresó Su Santidad: "... la garantía jurídica de los contribuyentes en relación con el Fisco, tiende a consolidar los sistemas de salvaguardia indispensables no solamente a los contribuyentes, sino al Estado mismo, y corre peligro, si descuida estas garantías, de desmoronar a los sujetos y de empujarles a la huida del impuesto y al fraude." Estos sabios conceptos -no siempre recordados- serán nuestra guía.

Infracción Tributaria y Delito Fiscal

Dr. Eusebio González García¹

Sr. Vice-Rector, Sr. Presidente del Tribunal Fiscal, ilustres tributistas que me honran con su presencia y desde hace muchos años con su amistad, Dra. Dichiará, que ha tenido la amabilidad de cursar la invitación para este acto, a todos ustedes, señoras y señores, muchísimas gracias por su presencia.

Quiero, desde luego, situar estas palabras en el marco admirablemente glosado por el Decano de la Facultad de Historia y Letras. Justamente en ese contexto es en el que quieren colocarse mis palabras, que omito glosar porque lo ha hecho él espléndidamente. Había unos párrafos de las *"Reflexiones sobre el aporte de Universidades Católicas al V Centenario del Descubrimiento y Evangelización de América"* que me había permitido entrecomillar, porque era, creo, la forma de ubicar esta intervención, más bien técnica, pero no desvinculada del marco en que la misma se sitúa. Dice textualmente la página 4 de las Reflexiones: "El resurgimiento cultural de América Latina exige retornar a las líneas maestras de su tradición hispánico-indígena como fundamento del cambio revolucionario hacia el futuro en el que ese pasado se reconozca y espeje... si se puede sostener que hay tres Españas, la histórica, la mística y la evangelizadora, va de suyo que nos pertenece esta última. España evangelizadora con sus ingenieros y maestros en la lengua, sus arquitectos y maestros de música, sus etnólogos y filósofos, sus matemáticos e historiadores, sus geógrafos y humanistas. Nuestras actuales casas de altos estudios reconocen aquí la obra de la cual provienen. Son las 33 universidades fundadas por España en América. A esas se suman los 42 o más colegios o casi universidades, para una población que no llegaba en aquel entonces a los 15 millones de habitantes". Reconozco sentidamente estas palabras y sólo desearía que la altura de mi intervención pudiera llegar por lo menos a los umbrales del espíritu que las animó y con el que las mismas fueron dichas y escritas.

1 Director del Departamento de Derecho Financiero y ex Vicerrector de Ordenación Académica de la Universidad de Salamanca, miembro del Consejo de la Asociación Española de Derecho Tributario, del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, de la Academia Internacional de Derecho e Economía y del Instituto Florian Docampo del CSIC.

Muchas gracias a la Universidad del Salvador, muchas gracias a Sara Dichiará por esta invitación.

I. Descendemos al marco mucho más a ras de tierra, mucho más técnico del tema que nos trae aquí y ahora en este panel, que es el glosar la oportunidad o la conveniencia de convertir las infracciones tributarias en delitos fiscales. Voy a tratar de desasirme lo más posible de reflexiones del derecho positivo español, que en un auditorio como éste quizás no fuera lo más deseable, y voy a tratar de hacer un resumen de la situación en que se encuentran las doctrinas alemana, francesa, italiana y española, tratando de que mi exposición sea sobre todo de parte general más que de parte especial.

Comenzaré esta intervención con una pregunta muy simple, que es el centro de esta exposición: ¿Existe una frontera entre la infracción tributaria y el delito fiscal? ¿Dónde situar esa frontera?

Esta cuestión, que es la clave, se puede responder de muy diversas maneras. Hay ejemplos clásicos donde las opciones y discusiones en presencia son un lugar común en cualquier tratado sobre la disciplina.

El delito fiscal es uno de esos campos, pero hay otros que nos pueden servir de punto de referencia, porque en ellos se plantea la discusión con un gran alcance. Es el tema de las leyes de caza, de las leyes del automóvil y de las leyes del contrabando. En estos cuatro ámbitos es donde la frontera no sólo es sinuosa sino además oscilante. Y por las mismas razones que en estos ámbitos se ha pasado de la infracción administrativa al delito penal, por las mismas, unas veces se ha avanzado y otras se ha retrocedido. Y leyendo las exposiciones de las leyes, es sorprendente ver cómo se dan las mismas razones de eficacia, seguridad jurídica y justicia social, para dar un paso adelante y un paso atrás. Lo cual ya de entrada prueba que ciertamente son ámbitos opinables donde los haya. En derecho son muy pocos -ninguno- los dogmas y ciertamente en este ámbito la discusión es una discusión abierta al cien por cien. Hay muy poco seguro que decir, en torno a la ley divisoria entre una infracción tributaria de carácter administrativo y un delito de carácter penal. Es más, con un ejemplo muy gráfico pueden ustedes inmediatamente situar la dificultad del tema.

Yo preguntaría a un auditorio tan distinguido como éste: ¿Qué debe sancionarse más, el fraude fiscal o la estafa? En la respuesta a esta pregunta estarían las claves donde cada uno sitúa la línea divisoria.

Teóricamente, en un razonamiento químicamente puro, abstracto, ¿cuál es el bien jurídico lesionado en el caso de la estafa? El patrimonio particular. ¿Cuál es el bien jurídico lesionado en el caso del fraude fiscal? El patrimonio público. Consiguientemente, en pura teoría, deberíamos

sancionar más gravemente una infracción que afecta a la colectividad que una infracción que afecta a una persona singular. La reacción en el plano de los principios sería que debía ser más fuerte la sanción en el caso del delito fiscal que en el caso de la estafa. Sin embargo, si de la pura lucubración teórica descendemos al plano de lo real y concreto, y ustedes ven a cualquiera de los contertulios en esta sala sustrayendo del bolsillo del vecino la billetera, o viendo cómo al hacer la declaración de la renta pone cien o doscientos mil pesos menos, australes ahora, ciertamente su reacción sería muy distinta. Me temo que frente al amigo que está haciendo la declaración de la renta y omite doscientos mil australes, sería una reacción de comprensible disculpa, y no avisarían a un policía muy probablemente. Sin embargo, si ven que le sustraen la cartera al vecino, más de uno pondría el grito en el cielo diciendo qué pasa aquí o si estamos perdiendo las formas; con lo cual yo quiero ubicarlos exactamente en el terreno resbaladizo donde toda mi intervención se va a situar. Es decir, en el tema del fraude fiscal una es la teoría y otra es la práctica. Una cosa es lo que uno piensa cuando construye en abstracto y otra cosa es cuando esas ideas las lleva de la cuestión abstracta al plano de lo real. Y es esta diferencia de altura entre el pensamiento teórico y la realidad la que muchas veces fuerza y desdibuja los contornos de la figura frente a la que nos encontramos.

Hasta aquí el planeamiento del tema y la dificultad del tema que nos ocupa.

A partir de ahora trataré de ir con un cierto orden y estructura en esta intervención, desde el análisis de una serie de cuestiones previas.

Sumario

1. El problema central a resolver.
2. La cuestión del momento, medida y entorno.
3. Principios rectores que deben presidir esta cuestión.
4. Caminos posibles a seguir.
5. Aspectos procesales.
6. Conclusiones.

II. Dentro de este sumario hay un capítulo dedicado a cuestiones previas, que voy a procurar resolver con la máxima rapidez y ligereza. Pero hay tres cuestiones previas que por lo menos hay que mencionarlas en un orden lógico del pensamiento.

Asistimos en nuestros días a lo que la doctrina ha denominado un auge de la protección penal de los intereses colectivos. Este es un fenómeno relativamente nuevo. Muchos de nosotros, sobre todo los que pasamos de los 30 o 40 años, habíamos considerado siempre el derecho

penal como aquel derecho que estudia las garantías y libertades individuales. Propiedad, vida, personas, seguridad, honor. Pero siempre en el plano de lo individual. Desde hace unos años y particularmente en la doctrina alemana, se ha comenzado a dar un giro a estos estudios y ha pasado a primer plano el análisis de los que se denominan "intereses colectivos". Intereses colectivos económicos, monetarios, medio ambiente, droga, salud... ha sido el gran cambio en esta última década: un traslado del centro del derecho penal desde la defensa de intereses individuales a los denominados intereses de grupo o intereses colectivos. Este es un fenómeno en el cual se enmarca esta intervención, ajeno a mí, que no soy penalista, yo soy tributarista, pero que es obligado poner encima de la mesa para que lo tengamos presente.

Segunda cuestión previa a resolver, muy ligada a la anterior. Este auge de la protección penal a los intereses colectivos es simultáneo al auge de la defensa de los intereses estatales. Es decir, la prepotencia del Estado en la sociedad contemporánea hace que al asumir el Estado la defensa de estos intereses colectivos se adicione un tanto más que refuerza su propio poder global frente a la sociedad. Consiguientemente, en la medida que el Estado asuma la defensa de estos intereses colectivos se corre un gravísimo riesgo de que la persona aparezca todavía más minorizada. Más aplastada, más marginada, por el enorme peso del Estado que asume también la defensa de estos intereses colectivos. Yo llamaría muy poderosamente la atención frente a las políticas agresivas del Estado, que a través de este conducto de la defensa de intereses colectivos, puede encontrar un riel más para asumir competencias de las pocas que le quedan por asumir. Es un punto importante considerar que todos amamos el medio ambiente y la salud, pero no perdamos de vista que el ente que estamos constituyendo en defensor de estos intereses es el Estado, con lo cual la distancia que va a separar al individuo frente al Estado va a ser todavía mucho mayor. Consiguientemente, ojo a la defensa de intereses colectivos asumida por el Estado, que no sea una nueva rampa de lanzamiento para nuevas prerrogativas del Estado.

Tercera cuestión previa: Análisis de la expresión "derecho penal tributario". Porque aquí de lo que estamos hablando en último término es del derecho penal tributario. Pero hay un difícil ensamblaje entre las dos partes de la proposición: derecho penal y tributario. Todos sabemos, pues la inmensa mayoría de los miembros de esta sala son ilustres juristas, que el derecho penal se apoya en el dintel, en el pedestal, de la seguridad jurídica del ciudadano.

Consiguientemente, como la seguridad jurídica es la base sobre la que se apoya el derecho penal, en caso de duda, el derecho penal se abstiene. El santuario de la libertad personal es tan importante, que el

derecho penal sólo puede entrar en juego cuando esa barrera está garantizada.

El derecho tributario no opera en los mismos cauces. Cuando a través de un régimen de determinación directa no podemos dar con la base imponible de un sujeto pasivo, el Estado no se retira. Como no es posible la determinación directa, no dice iqué se le va a hacer! No. El Estado avanza a otras trincheras y va a la estimación objetiva, a la indiciaria, a la indirecta o a la presuntiva. Todo menos dejar inmune a ese presunto contribuyente. Es decir, el derecho tributario es el derecho de lo expeditivo, de lo presuntivo, de lo indiciario, cuando fallan los mecanismos de determinación directa. No persigue el derecho tributario la seguridad absoluta. La desea, pero cuando no puede conseguirla, retrocede a trincheras menos seguras. No hay en derecho tributario un "in dubio pro contribuyente".

El in dubio suele ser pro-fisco. Y cuando no se consigue la determinación directa de una capacidad contributiva, se va por vías indiciarias o presuntivas, para evitar por todos los medios que este contribuyente, presuntamente capaz, pueda dejar de pagar impuestos.

Consiguientemente, la simbiosis derecho penal-tributario es un matrimonio de conveniencia difícil, porque son dos partes que no se acoplan bien.

Estas son las cuestiones previas que pongo encima de la mesa, a las cuales no puedo referirme. Pero que sepamos que están ahí.

III. Pasamos ahora a lo que es el problema central. El problema central que nos ocupa es qué debe hacer el legislador fiscal cuando trata de penalizar un ilícito tributario.

Aquí hay dos posiciones claramente definidas y muy marcadas al respecto. Una de dos: el legislador penal tributario trata de adecuarse, trata de refrendar la conciencia social de repulsa y a partir de esa conciencia social de repulsa eleva a la categoría de delito una infracción tributaria, de suerte que al ser la repulsa social tan grande, lo que era infracción administrativa pasa a ser delito fiscal. En este caso el legislador penal tributario se limita a refrendar, a contrastar una repulsa que está en la sociedad.

Cuando preparaba esta intervención, recordé una nota a pie de página del *"Tratado de Política Fiscal"* de Laure donde hay una observación jocosa pero interesante. Dice Laure que en una ocasión él asistía en el bar que frecuentaba a una conversación entre el barman y un grupo de amigos, y con sorpresa vio cómo este barman se estaba un poco pavoneando frente a sus colegas de que él no pagaba todo el IVA que tenía que pagar y que procuraba defraudar lo que podía y esto era visto

con buenos ojos por sus contertulios, pues él, como persona sagaz, inteligente y hábil, procuraba zafarse de una parte de su carga tributaria. La sorpresa de Laure era grande, porque él le hacía la declaración de la renta y él sabía que era una persona que cumplía escrupulosamente sus deberes fiscales. Estaba presumiendo ante los amigos de defraudar, cuando él realmente no defraudaba.

Frente a esta situación, el propio Laure traía a colocación la situación tan diversa del pago de las liturgias griegas. Donde al no haber impuestos en el sentido estricto del término, los juegos olímpicos, las celebraciones teatrales, etc., en el mundo griego se subvenían a través de liturgias, que eran voluntarias y que hacían los magnates y comerciantes griegos, donde se presumía por lo mucho que se daba. Eran como las listas de donantes, donde es un timbre de honor figurar con una contribución importante. Resulta interesante el contraste entre estos dos fenómenos. En un caso, en Grecia, se presumía por lo que se daba voluntariamente, sin que nadie lo exigiera; en la Francia contemporánea, se presume por lo que teniendo obligación de pagar no se paga. Lo cual era un contraste un tanto divertido y sorprendente. Pero ese contraste es relevante a nuestros efectos porque si una opción es que el legislador fiscal refrende una conciencia social de repulsa, la otra opción, es justamente la contraria. Cuando no existe esa conciencia social de repulsa, el legislador lo que tiene que hacer es llevar a la sociedad hacia metas teóricamente más elevadas, o que él considera más elevadas, y aunque no haya conciencia social de repulsa el legislador eleva al plano del delito fiscal acciones, actitudes que no tienen esa repulsa en la sociedad, pero que el legislador considera preferible penar.

Tenemos, pues, dos caminos: o el legislador se acomoda a una repulsa social y convierte una infracción administrativa en delito, *opción A*; o el legislador, sin haber esta repulsa social, considera en el horizonte de su mirada una meta más elevada y dirige la pena hacia una repulsa que no está todavía en la sociedad, pero que él considera más deseable o colectivamente preferible, *opción B*.

Estos son, en último término, los caminos, las opciones posibles. A partir de aquí, ustedes se darán cuenta que el acuerdo de voluntades es prácticamente imposible. No hay argumentos para convencer de cuál de los dos caminos seguir. En cuestiones de política legislativa, en temas de transformación de ilícitos tributarios administrativos en delitos penales, es imposible el acuerdo pacífico de voluntades. Es absolutamente imposible, estoy convencido. Es una cuestión de manera de ser, de manera de pensar, incluso si ustedes quieren de política, de ideología. Pero no hay forma de circunscribir a unos cánones de rigurosa técnica jurídica el problema y decir: esto es correcto y esto es incorrecto. Es una opción

libérrima que en cada caso debe tomar el legislador fiscal y consiguiénte, a la vista de esta opción, opinar. Inmediatamente podemos imaginar cuáles son las dos posiciones en presencia. Habrá quien dirá que elevando esa infracción tributaria a la categoría de delito fiscal, el legislador lo que está haciendo es culminando un proceso de perfeccionamiento sustantivo y procedimental que no hace más que cerrar el círculo de la meta teórica hacia la que nuestro sistema tributario tiende. Por contra, ante la misma actitud, muy probablemente habrá más de uno que dirá que elevando a la categoría de delito fiscal esa infracción tributaria, realmente el legislador no está más que demostrando la incapacidad de esa administración que ante la imposibilidad de determinar correctamente las bases imponibles, no hace más que atemorizar al ciudadano elevando esa conducta a la categoría de delito fiscal. Y estas son las dos posiciones en presencia. Unos aplaudirán diciendo: hemos cerrado el círculo. Otros rechazarán tal posibilidad, diciendo que realmente el delito fiscal no es más que el banco de prueba de la incompetencia de la administración.

Estas son las cartas de nuestra baraja. Estos son los mimbres que hay que utilizar cuando se hace el cesto de los delitos fiscales. Consiguiénte, estimo que el problema no se puede resolver de una forma definitiva. Es más bien una cuestión de momento, de medida y de entorno. Pocas verdades absolutas hay en esta materia de la represión penal de los ilícitos tributarios.

IV. ¿Cómo tecnificar jurídicamente estas tres cuestiones de momento, medida y entorno? Porque cuando hablamos de momento, medida y entorno de la represión penal de los ilícitos tributarios son varias las cuestiones que hay que sacar a relucir.

Primero. ¿Cuál es la estructura de ese sistema tributario? Es decir: ¿Es un sistema tributario donde realmente están bien determinadas las capacidades contributivas? ¿Están reflejadas correctamente las capacidades contributivas en los hechos imponibles? ¿Están correctamente reflejados los hechos imponibles en las bases imponibles? ¿El procedimiento de gestión es adecuado? En un sistema tributario así estructurado, el delito fiscal ¿tiene razón de ser?

Segunda cuestión. Esa estructura del sistema tributario y esa eficacia de la gestión administrativa que trata de determinar correctamente en cada caso las capacidades contributivas gravadas y que culminan en un delito fiscal para la persona que dolosamente atenta contra los intereses de todos, ¿ha cerrado realmente la parte que podríamos denominar "la anatomía del sistema"? Porque lo que nunca podemos hacer los tributistas es comenzar por la patología para después seguir con la anatomía.

En un orden lógico, primero es la anatomía y luego la patología. Lo que no podemos es convertir el delito fiscal, que es la patología, en el elemento sustitutivo del buen funcionamiento del sistema tributario, que es la anatomía. Se da por supuesto que la introducción del delito fiscal es el cierre de un sistema bien estructurado, donde están correctamente fijadas las capacidades contributivas, bien contempladas en el hecho imponible, bien fijadas las bases, bien gestionado el sistema. En esas circunstancias el delito fiscal cierra con broche de oro todo el proceso. Pero no se puede poner un broche de oro en paños menores. Lo que no se puede poner es un broche cuando todo lo anterior se resquebraja. O no parece por lo menos que deba actuarse así.

Todo esto después se puede combinar, con mejor o peor intención, con una adecuada o inadecuada política de gasto público, pero, esto es un arma de dos filos. Soy consciente de que traer a colación la política de gasto público es un elemento que está ahí, pero que puede ser bien o mal utilizado.

Qué duda cabe que el destino incierto de los caudales públicos, y el despilfarro de la administración se hace difícilmente compatible con la introducción del delito fiscal. Políticamente esto es cierto. Pero hay que ser rigurosos. Lo que no podemos es introducir este elemento político adicional para viciar de origen cualquier intento de introducción del delito fiscal. Eso tampoco sería honesto. Es decir, no puede uno respaldarse en que la política de gasto público es incierta para que nunca se introduzca en un país el delito fiscal; o sea, ni una cosa ni otra. Ciertamente una adecuada política de gasto ayuda o facilita el camino. Pero no podemos escudarnos lícitamente en que siempre pueda haber un cierto despilfarro, o un cierto gasto más o menos discutible, para que nunca se implante el delito fiscal. Me parece tan demagógica una cosa como la otra. Está en la conciencia popular el tema del gasto público, pero no debe llevarnos a extremos de condicionar una cosa a la otra, porque me parecería ciertamente rallano en lo demagógico. Consiguientemente, creo que los principios rectores que hay que utilizar en este caso son los clásicos, o sea, no hay que inventarse nada nuevo. Creo que sobre esto los penalistas tienen un cuerpo de doctrina muy sabio, que los tributarios debemos utilizar sin más. Esos principios rectores de la introducción del delito fiscal son fundamentalmente dos.

Primero, el principio de intervención mínima del derecho penal; y, segundo, el principio de aplicación subsidiaria del derecho penal. ¿Qué dicen estos principios cuando se aplican al caso que nos ocupa?

Positivamente, que la intervención mínima del derecho penal hace que normalmente en los Códigos Penales sólo estén reflejados los bienes jurídicos más importantes. Y que en los Códigos Penales sólo estén re-

cogidos los ataques más graves a esos bienes jurídicos más importantes. Es decir, en el Código Penal ni están todos los bienes jurídicos, ni están todos los ataques. Esa intervención mínima del derecho penal significa que en el Código Penal están sólo los bienes jurídicos más importantes, vida, propiedad, patrimonio, honor. Y se recogen sólo los ataques más graves, no los ataques leves.

Consiguientemente, llevar este principio a nuestro ámbito significa evitar lo que podría suponer un deterioro masivo, un deterioro desmesurado del elemento penal para reprimir todo tipo de ilícitos tributarios administrativos. No sería oportuno ni conveniente, porque no sólo sería un elemento que deteriora ese carácter -digamos sacrosanto- del santuario de la libertad, que protege el derecho penal; es que, además, provocaría unos atascos en la justicia impresionantes. Ya los tribunales de por sí están bastante atascados; consiguientemente, si llevásemos todo este cúmulo de procesos al ámbito penal, sería la losa definitiva que haría sucumbir a nuestros tribunales de por décadas. Así pues, ni por un lado ni por otro es oportuno hacer un uso abusivo del instrumento penal a efectos de represión de los ilícitos tributarios.

El otro principio de la aplicación subsidiaria del derecho penal lo que trata de afirmar es la conveniencia de que a través del carácter ejemplificativo de la pena se coarten, se limiten, cuando menos, los agravios comparativos. Es decir, lo que peor lleva el contribuyente no es el pagar mucho o poco. Naturalmente es peor pagar mucho que pagar poco, pero la repulsa mayor está en función no de lo que yo pague, sino de mi situación con relación al vecino. Es decir, no es tanto el que yo pague mucho o poco, cuanto que yo, pagando "x", pago más que mi vecino que gana más que yo. Es esta comparación entre el nivel de vida de vecino, que paga menos impuesto que yo, lo que produce la relación de agravio comparativo. Es este agravio comparativo el que selectivamente debe el derecho penal compensar, para que si durante tres o cuatro años, mi vecino, que ganaba más que yo, ha estado pagando menos impuestos, al año quinto le han procesado y está en el banquillo.

Bien, pues, esta reacción tan a ras de tierra, digamos, tan popular, tan mediocre si ustedes quieren en el mejor sentido del término, es lo que hace que a través del instrumento penal se compensen los agravios comparativos que sin duda se van a producir en la aplicación del mecanismo fiscal. Porque siempre habrá una persona que ganando más que nosotros paga menos impuestos. Entonces ese carácter ejemplificativo que tiene la pena, de al menos dar por muestreo sobre las cabezas más visibles, hace que se atenúe el agravio comparativo que uno siente al pagar más impuestos que otro que gana más que nosotros. Pero estos principios rectores que hay que aplicar siempre, y que el derecho fiscal

y el derecho penal muy sabiamente los tienen ahí para ser utilizados por cualquier legislador tributario que lo tenga a bien, en el caso concreto, en el aquí y ahora, le plantean al legislador tributario una opción muy concreta. Y esa opción concreta se reduce a dos posibilidades.

V. Cuando vamos a tecnificar todo lo dicho y vamos a estructurarlo en un tipo penal tributario en el cual esta conducta quede tipificada y retribuida con una sanción de naturaleza administrativa o penal, ¿qué hacemos? ¿Le ponemos una multa o lo mandamos a la cárcel? Bueno, pues llegados a este extremo tan concreto de los caminos posibles que la técnica jurídica ofrece al legislador penal tributario hay dos posibilidades: la primera configura técnicamente esa infracción de naturaleza penal a través de la figura de la defraudación, y la defraudación, como los penalistas se han encargado de decirnos, entraña como elemento constitutivo del tipo tanto el engaño como el lucro. Entonces, si constituimos un delito fiscal a través de la figura de la defraudación tributaria, en esa defraudación tributaria tenemos que introducir el elemento engaño y el elemento lucro, que va aparejado a un daño patrimonial; y consiguientemente, esta configuración hace que el delito fiscal se estructure como un delito contra el patrimonio del Estado, exactamente igual que la estafa, sólo que en el caso de la estafa sería un delito contra el patrimonio de una persona singular y en el caso de la defraudación estaríamos ante un ilícito de la misma naturaleza que la estafa, sólo que contra el patrimonio del Estado.

Esta es la opción, por ejemplo, que han seguido Alemania y España: la configuración del delito fiscal como una defraudación en la que el engaño y el lucro son elementos constitutivos del delito. La diferencia está en que en España está introducido en el Código Penal y en Alemania está introducido en una ley tributaria especial, donde se trata de los delitos contra la hacienda pública. Son dos cuerpos distintos: en el caso español, el Código Penal; en el caso alemán, la Ordenanza Tributaria, pero ciertamente la configuración técnico-jurídica es la misma. Se ha estructurado la defraudación sobre la base de que el engaño es elemento constitutivo del tipo.

Las consecuencias que derivan de esta opción son taxativas: estamos ante un delito de resultado. Dada la configuración de este modo, ¿cabe la comisión por omisión? Este es un problema donde la doctrina no está absolutamente acorde, pero pese a las dudas de si cabe la comisión por omisión en ese tipo de delitos, yo traería a colación el ejemplo clásico de la doctrina alemana en la distribución de un coto de caza.

Es un ejemplo que los alemanes ponen siempre cuando tocan este tema. Se trata de varios amigos que alquilan un coto de caza, y para

pagar el coto de caza se asignan un número de piezas cobradas por cada uno. Quien cobre más piezas, contribuye en mayor medida al coto; quien cobra menos piezas, contribuye en menor medida al pago del alquiler del coto. En el ejemplo alemán ¿qué hacemos con el cazador que oculta cuatro piezas? Oculta cuatro piezas evidentemente para pagar menos en el alquiler del coto, porque como se paga en función de las piezas cobradas, si en vez de decir que he tomado diez piezas digo que he tomado seis, voy a pagar como por seis, aunque realmente he capturado diez.

Este ejemplo, hábilmente manejado por la doctrina alemana, pone de relieve que aunque a primera vista pueda haber una cierta repulsa intelectual a considerar en los delitos de resultado la comisión por omisión, sin embargo, cuando uno se para a pensar no tiene más remedio que incluir también la comisión por omisión. Es decir, ¿cabe realmente un delito de resultado por el hecho de no presentar una declaración tributaria? Intelectualmente uno, inicialmente, es proclive a decir que no cabe. Pero si se reflexiona, al no presentar la declaración tributaria estamos haciendo lo mismo que el cazador que ocultaba piezas y decía que había cobrado menos de las que realmente había cobrado. Estamos pues ante una situación de engaño frente a la hacienda, de cuyo engaño deriva que lo menos pagado por uno repercuta en lo más pagado por otro. Consiguientemente, hay que incluir necesariamente en los delitos de resultado la comisión por omisión.

En aquellos ordenamientos, por ejemplo el español (el alemán no tiene límite cuantitativo) donde hay límite cuantitativo, sólo se incurre en delito fiscal cuando se sobrepasa un fraude que supere los 5 millones de cuota; fíjense ustedes que estamos hablando de 5 millones de pesetas (unos 50 mil dólares). Es una cifra bastante importante referida a la cuota, no a la base; es decir, estamos hablando de una defraudación de 50 mil dólares en la cuota. Para tener 50 mil dólares de cuota hay que tener una base considerable, y para tener esa base declarada, probablemente habrá que tener una renta todavía más elevada. En suma, estamos hablando de cifras muy importantes.

En la doctrina española, y en todas aquéllas que tengan límite cuantitativo, el problema técnico que se plantea es el siguiente: ¿cabe realmente ante una omisión de ese tamaño el engaño a la hacienda? ¿puede pasar a la hacienda desapercibido un contribuyente que defrauda una cuota de 50 mil dólares? Pues si le pasa desapercibido es que esa hacienda tiene unas tragaderas que cuele todo. Que pase desapercibida una cuota de 50 mil dólares, es mucho pasar desapercibido. Consiguientemente, el tema es delicado, porque, por un lado, la comisión por omisión lleva a su admisión; por otro lado, hay que pensar que el engaño en una

administración que funciona bien es difícilmente imaginable en esas magnitudes. De todos modos, es un tema difícil.

En cuanto al límite cuantitativo, también hay pros y contras. Hay países que tienen un límite cuantitativo y otros que no. Es una típica opción, yo creo, del legislador. El operar con límites cuantitativos tiene la gran ventaja de que cuando se supera ese límite automáticamente se incurre en delito fiscal, y no hay que andar valorando el grado de malicia, el grado de incumplimiento, el grado de peligrosidad, etc. El límite cuantitativo es útil; pero qué duda cabe que el límite cuantitativo, que siempre es una cifra absoluta, no guarda relación con la cuantía de la base. Es decir, puede ser que una persona defraude 5 millones en la cuota. Si lo que tenía que pagar son seis, realmente ha defraudado más del 80% de su cuota. Si lo que tenía que pagar son 50 millones, es un despreciable 10%. Es decir, la cuantía de la cuota, como límite absoluto que es, sólo puede operar absolutamente e impide las comparaciones relativas. Es decir, los límites cuantitativos tienen ventajas en cuanto que facilitan y en su caso excusan, la valoración del juez, pero, sin embargo, producen desperecuaciones, al no tener debidamente en cuenta las comparaciones relativas.

Si no se opta por la defraudación, la otra posibilidad es la evasión del pago, es decir, la pura consideración del delito no contra el patrimonio del Estado, sino contra la hacienda pública, entendida la hacienda pública como sistema de cobros y pagos; es el caso italiano y el caso francés. El delito fiscal se configura como un delito de peligrosidad, no como un delito de resultado, sino como una acción que en sí misma es peligrosa. El incumplimiento de deberes contables, el no expedir facturas, el no presentar declaraciones, el no llevar registros, todas estas conductas son asimismo conductas fiscalmente peligrosas. Probablemente preparan la comisión del ulterior delito, pero en los ordenamientos italiano y francés se pone especialmente la atención en esta omisión de los cumplimientos formales, que se presumen preparatorios de la ulterior conducta delictiva y que preparan el camino para el resultado a que se llegue; aunque el resultado en sí mismo no es contemplado por el ordenamiento, sino que sobre todo lo que se contempla son estas manifestaciones: el no expedir facturas, el no presentar declaraciones, el no llevar registros y el alterar la contabilidad. Hay una sentencia muy divertida de la Corte Suprema italiana sobre esto de las irregularidades en la contabilidad y hábilmente argumentada por la parte actora en el sentido de que no había cometido ninguna irregularidad en la contabilidad. Simplemente no llevaba contabilidad. Ciertamente, las irregularidades en la contabilidad presuponen llevar contabilidad; si no hay contabilidad no puede haber irregularidades. Es uno de esos pronunciamientos divertidos, que

luego han sido zanjados diciendo que, naturalmente, la mayor irregularidad es no llevar contabilidad. Pero vean ustedes cómo una hábil defensa, manejando los instrumentos fiscales, puede llevar a resultados sorprendentes.

VI. Aspectos procesales. La prejudicialidad de la infracción tributaria frente a la penal. Este es un tema muy importante. Los aspectos procedimentales, los abogados que me escuchen saben que son muy importantes, y que los pleitos se pierden muchas veces por cuestiones de procedimiento.

La prejudicialidad tributaria, ¿qué significaba? En el derecho italiano, que fue de donde lo importamos los españoles, significaba dos cosas. Significaba que cuando se detectaba por la inspección la posibilidad de que existiera un delito tributario, tenía que paralizarse el procedimiento sancionador administrativo y dar pase a la vía jurisdiccional penal; y a resultas de lo que sucediera en la vía jurisdiccional penal se proseguía o no la vía sancionatoria administrativa. Solamente si quedaba exculpado en la vía jurisdiccional penal podía proseguirse la vía sancionatoria administrativa. Es decir, la prejudicialidad jugaba en el sentido de que la vía administrativa sancionatoria quedaba enervada por el seguimiento de la vía penal.

¿Qué sucedía entre tanto con la vía puramente tributaria? Aquí el derecho italiano difiere del español. El derecho italiano proseguía el procedimiento de gestión tributaria hasta determinar la cuota; es decir, la prejudicialidad jugaba sólo en el aspecto sancionatorio, pero había que determinar la cuota, porque determinar la cuota era muy importante para fijar la cuantía de la pena. Es decir, el sistema italiano es muy lógico, separa el procedimiento sancionador y estamos a resultas del procedimiento penal. Ese procedimiento sancionador continuará según lo que suceda en el procedimiento penal, pero mientras tanto el procedimiento de gestión tributaria continúa hasta fijar la cuantía de la cuota, que es un elemento muy importante para fijar la pena. Por otro lado, los tribunales penales se encuentran en graves dificultades para fijar cuotas tributarias. Este argumento, que era muy lógico, ¿qué efectos produjo?; pues produjo el efecto de que la sanción administrativa, que se aplicaba inmediatamente, penalizaba a los contribuyentes de menor monta; y los defraudadores importantes, los que tenían que seguir la vía de la jurisdicción penal, se veían sancionados, en su caso, al cabo de los años, porque había que agotar la vía administrativa, la jurisdiccional, con sus instancias y apelaciones. Hasta llegar a la Suprema Corte, podían pasar lustros.

Esto provocaba una repulsa social que forzó la supresión de la prejudicialidad tributaria en Italia, y llevó aparejada la reforma española, en el sentido de que también nosotros suprimiéramos la prejudicialidad, aunque la hayamos suprimido en un doble campo; es decir, en el caso español, la prejudicialidad ha sido abolida tanto en la vía administrativa, que se abstiene hasta que se pronuncia la jurisdiccional, y también en la vía de gestión tributaria. Con lo cual hemos hecho una inversión: ahora la prejudicialidad opera en el ámbito tributario, y quien fija la cuota tributaria es el Tribunal Penal, con una elasticidad tremenda del principio "iura novit curia". Lo cual produce cierto desasosiego al propio Tribunal Penal y al administrado, pues un Tribunal Penal fijando cuotas tributarias tiene graves problemas.

En este momento la situación está así: ha desaparecido la prejudicialidad y es el Tribunal Penal quien fija la cuota. En el caso de que se trate de incumplimiento de deberes formales, los tribunales penales se encuentran en mucha mejor situación, porque para eso sí que están perfectamente capacitados. Para juzgar de actitudes de peligrosidad y de incumplimiento de deberes no tienen ningún problema.

Fijar cuantías de cuotas es otra cosa. Este ciertamente es un problema delicado que se está planteando en aquellas legislaciones donde la prejudicialidad juega en los dos campos; no solamente en el sancionatorio administrativo, sino también en el sustantivo de fijación de las cuantías de las cuotas tributarias. Si a esto unimos la tradicional desconfianza de los tribunales hacia los modos de proceder de la administración, estaremos en condiciones de entender estadísticas españolas que son muy representativas.

Por ejemplo, en el período 1977-90 en España ha habido dos reformas tributarias en esta materia. Las estadísticas no dicen todo, pero son reveladoras de cosas. En el período 1977-85 se iniciaron 1.500 expedientes de fraude y esos 1.500 expedientes desembocaron en 13 sentencias de las cuales una fue condenatoria. Veamos ahora por contra el período 1986-1990. Expedientes incoados: 15.000. Número de sentencias producidas: 6.600. Sentencias condenatorias: 4.500. Media de las condenas: 3 años. En un lapso de una década se ha producido un cambio jurisprudencial muy importante, llamativo, incluso a simple vista, y no hay que esforzarse mucho para ahondar sobre estas cifras.

VII. Conclusiones. ¿Qué conclusiones cabría extraer después de esta desordenada y quizás poco clara exposición?

Dando por supuesto que se hayan superado correctamente todos los problemas de técnica jurídica, es decir, que el tipo esté bien definido y que realmente se ha encontrado una fórmula bien definida del delito

fiscal, ¿qué criterio seguir para aplaudir o desplazar de un ordenamiento la introducción del delito fiscal? Pues yo creo que si aquí en la sala hacemos un muestreo, probablemente nos dividiríamos en dos grupos, y muy probablemente en uno y otro grupo las razones a favor y en contra estarían respaldadas por la siguiente argumentación:

Aquellos de ustedes que den un carácter preponderante a la función represiva de la pena, serán proclives a poner el acento en el grado de repulsa social de ese acto, a poner el centro de gravedad en las medidas de seguridad jurídica del administrado y, consiguientemente, en su pensamiento habrá serios obstáculos para la introducción del delito fiscal en este ordenamiento. Esta sería una línea lógica; es decir, en la medida en que ustedes pongan el acento en la función represiva de la pena y traten de encontrar una repulsa social a ese acto y de proteger con la máxima seguridad posible las garantías individuales del administrado, en esa concepción el delito fiscal entra con dificultad, con bastante dificultad.

Por contra, en aquel sector de ustedes que sean más proclives o estén más próximos a los pensamientos, vida y andanzas de nuestros políticos, incluso, y pongan el acento en la función intimidatoria de la pena, que ustedes justifican en aras de la eficacia y de la capacidad contributiva no gravada, y en que el legislador puede llevar a esa sociedad hacia metas de convivencia social más altas, más deseables, aunque no lo pida todavía la sociedad, en esa medida, en la medida en que ustedes sean más utópicos, si quieren, ciertamente ustedes serán tanto más proclives a la admisión del delito fiscal.

Creo que en estos dos grandes grupos y en estas dos grandes concepciones del derecho penal nos podríamos englobar todos. Ustedes párense a pensar, si tenían una previa concepción sobre este tema, que muy probablemente según sea su modo de pensar frente al derecho, ustedes se encontrarán entre aquéllos que ven con buenos ojos la introducción del delito fiscal, y detrás de esta concepción está una adhesión a la función intimidatoria de la pena. Por contra, si ustedes se resisten a aceptar el delito fiscal, entonces realmente han cargado la mano en la función represiva de la pena. Creo que en la catalogación de estas dos grandes concepciones tradicionales del derecho penal estaría la respuesta a muchas de las dudas, dificultades, y por qué no decirlo, también ansiedades, que muchas veces todos padecemos de cara al delito fiscal. Nada más. Muchas gracias.